

## PRAXISFORUM

## Änderung der Rechtsprechung zur Berücksichtigungsfähigkeit von Gewerbeverlusten nach dem Ein- und Austritt von Personengesellschaftern?

– Anmerkung zum Vorlagebeschluß VIII R 4/88 vom 12.11.1991\* –

### 1. Vorlagebeschluß

Der VIII. Senat des BFH hat dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

„Kann bei einer Personengesellschaft der Verlustabzug gem. § 10a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 1986 über die Fälle des § 2 Abs. 5 des Gewerbesteuergesetzes hinaus beim Wechsel oder Ausscheiden von Gesellschaftern wegen Fehlens der sog. Unternehmeridentität eingeschränkt werden?“

### 2. Begründung

Die Begründung des Beschlusses wurde vom BFH nicht bekannt gegeben. Sie ist jedoch leicht nachzuvollziehen. Es geht um die Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug. Durch einen sog. Unternehmerwechsel können gewerbesteuerliche Verlustvorträge verloren gehen. Als Unternehmerwechsel i. S. d. § 2 Abs. 5 GewStG ist z. B. die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Einzelunternehmens anzusehen. Dagegen ist der Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft kein Unternehmerwechsel. Denn die Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft wird durch den bloßen Wechsel von Gesellschaftern nicht berührt. Auch das Ausscheiden von Gesellschaftern ohne Neueintritt berührt die Existenz der Personengesellschaft nicht, solange wenigstens zwei Gesellschafter übrig bleiben. Da ein Unternehmerwechsel somit nicht vorliegt, dürfte der Verlustabzug durch den Ein- und Austritt von Gesellschaftern eigentlich nicht tangiert werden.

In ständiger Rechtsprechung hat der BFH jedoch anders entschieden. Trotz des eindeutigen Gesetzeswortlauts hat er die vollständige Fortführung des Gewerbeverlustvortrages bei einem Gesellschafterwechsel wiederholt abgelehnt. Nach augenblicklicher Rechtslage geht der Verlustvortrag anteilig, d. h. in Höhe der Beteiligungsquote des ausscheidenden Gesellschafters, verloren.

Begründet wurde diese Rechtsprechung mit dem Wortlaut des Gesetzes. So hieß es noch in Abschn. 68 Abs. 5 Satz 4 GewStR 1984: „Das Erfordernis der Unternehmerrgleichheit ergibt sich aus dem Begriff „Gewerbetreibender“ (Unternehmer) in § 10a GewStG.“

Durch das StBerG 1986 wurde der Begriff „Gewerbetreibender“ aus dem Gesetz gestrichen. Die Streichung erfolgte im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG als Verlustabzugsvoraussetzung. Sie beruhte offenbar auf einem „legislatorischen Mißgeschick“. Denn eine Änderung der Rechtslage sollte eigentlich nicht herbeigeführt

werden. Trotzdem sah die überwiegende Meinung im Schrifttum<sup>1</sup> in der Streichung des Begriffes „Gewerbetreibender“ eine Änderung der Rechtslage. Das FG Baden-Württemberg<sup>2</sup> hielt diese Ansicht sogar für „nicht ernstlich zweifelhaft“.

Im Urteil v. 14. 12. 1989 hatte dann der IV. Senat des BFH<sup>3</sup> Gelegenheit, sich zu den Folgen der Streichung zu äußern. Zur allgemeinen Überraschung hielt er jedoch an der alten Rechtsprechung fest. Es gäbe zwar auch Argumente für eine Änderung der Rechtsprechung. Aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sei jedoch an der langjährigen Rechtsprechung festzuhalten.

Der VIII. Senat des BFH sieht dies offenbar anders. Er möchte von der Entscheidung des IV. Senats abweichen. Da der IV. Senat dieser Abweichung aber wohl nicht zugestimmt hat, mußte der Große Senat angerufen werden.

### 3. Konsequenzen für die Steuerberatungspraxis

Für die Beratungspraxis hätte eine Änderung der Rechtsprechung sowohl positive als auch negative Auswirkungen.

Sollte sich der Große Senat der (vermuteten) Auffassung des VIII. Senats anschließen, würden Verlustvorträge einer Personengesellschaft in Zukunft durch den Gesellschafterwechsel nicht mehr berührt. Dies wäre der positive Aspekt einer Änderung der Rechtsprechung. Allerdings läßt sich dieses Ergebnis bereits heute durch die Rechtsform der doppelstöckigen Personengesellschaft erreichen. Schon 1984 hatte der VIII. Senat des BFH<sup>4</sup> entschieden, daß ein Gesellschafterwechsel in der Obergesellschaft den gewerbesteuerlichen Verlustabzug in der Untergesellschaft nicht berührt.

#### Beispiel:

Kommanditist der X-GmbH & Co. KG ist die Y-OHG mit den Gesellschaftern A, B und C. Das Ausscheiden von C berührt den Verlustvortrag der KG nicht.

Nachteile hätte eine Änderung der Rechtsprechung für Einbringungsfälle und Realteilungen. In diesen Fällen liegen Unternehmerwechsel vor, die an sich zum Wegfall der gewerbe-

\* DStR 1992, 748.

1) Vgl. Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 10a GewStG Anm. 17 m. w. N.

2) EFG 1987, 133.

3) IV R 117/88, BStBl. II 1990, 436, DStR 1990, 277.

4) BFH-Urt. v. 13. 11. 1984, VIII R 312/82, BStBl. II 1985, 334, DStR 1985, 351.

steuerlichen Verlustvorträge führen müßten. Nach derzeitiger Rechtslage gehen die Verluste jedoch teilweise auf den Rechtsnachfolger über.

Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht, kann die Personengesellschaft die Gewerbeverluste des Einzelunternehmers insoweit abziehen, als der Gewerbebeitrag anteilig auf den Einbringenden entfällt<sup>5</sup>.

#### Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen in die mit B gegründete OHG ein, an der er mit 40% beteiligt ist. Der Gewerbebeitrag der OHG des Wirtschaftsjahres 01 beträgt 100 000 DM. Dieser kann bis zur Höhe von 40 000 DM durch Gewerbeverlustvorträge gemindert werden, die A in seinem Einzelunternehmen erwirtschaftet hat. Verbleibende Verluste können bei der Personengesellschaft weiter vorgetragen werden.

Diese für den Steuerpflichtigen günstigen Konsequenzen der bisherigen Rechtsprechung waren für den IV. Senat mit ein Grund, an der alten Rechtsprechung festzuhalten.

„Der Senat verkennt nicht, daß sich auch Argumente für die Auffassung finden lassen, daß ein Gesellschafterwechsel keinen Einfluß auf die Abzugsfähigkeit eines für die Gesellschaft errechneten negativen Gewerbebeitrags haben könne. Dies kann aber nicht ohne Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit von Gewerbeverlusten bei der Einbringung eines Gewerbebetriebs oder seiner Übernahme durch den letzten verbleibenden Gesellschafter bleiben.“

Auch in Fällen der Realteilung würden sich nachteilige Folgen ergeben. Nach einer Entscheidung des X. Senats v. 5. 9. 1990<sup>6</sup> können Gewerbeverluste auch nach der Realteilung einer Personengesellschaft anteilig fortgeführt werden, obwohl die Auflösung der Personengesellschaft als Unternehmerwechsel anzusehen ist. Voraussetzung ist allerdings, daß Gegenstand der Realteilung selbständige Teilbetriebe sind, deren Gewinne

gesondert ermittelt wurden, so daß gewährleistet ist, daß ein Gewerbeverlust nur bei dem Teilbetrieb zum Abzug kommt, bei dem er entstanden ist.

#### Beispiel:

Die X-OHG hat zwei Teilbetriebe, von denen einer mit Verlust, der andere mit Gewinn arbeitet. Der Gewerbebeitrag des Gesamtunternehmens ist negativ. Die Gesellschafter A und B setzen sich in der Weise auseinander, daß A den Verlustbetrieb und B den Gewinnbetrieb übernimmt. Nur der Gesellschafter A kann den Gewerbeverlust der Personengesellschaft weiter vortragen.

Der IV. Senat des BFH erwähnt auch den Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters einer Personengesellschaft. Er meint, eine Änderung der Rechtsprechung müßte auch negative Auswirkungen auf diesen Fall haben. Nach geltender Rechtslage kann der Gewerbeverlust der aufgelösten Personengesellschaft vom verbleibenden Gesellschafter im Rahmen seines Einzelunternehmens in voller Höhe abgezogen werden, sofern er in dieser Höhe „tatsächlich belastet“ ist<sup>7</sup>. Allerdings beruhen diese Konsequenzen nicht auf der steuerverschärfenden Sonderrechtsprechung zu § 10a GewStG, sondern auf der Rechtsprechung zu § 2 Abs. 5 GewStG. Im Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers wurde bisher kein Unternehmerwechsel<sup>8</sup> gesehen. Da die Auslegung des § 2 Abs. 5 GewStG nicht Gegenstand der Anfrage des VIII. Senats ist, würde sich an der gegenwärtigen Rechtslage – vorerst – nichts ändern.

Prof. Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München

5) BFH-Urt. v. 12. 1. 1978, IV R 26/73, BStBl. II 1978, 348, DStR 1978, 348.

6) X R 20/89, DStR 1991, 31.

7) Abschn. 68 Abs. 7 Satz 9 GewStR.

8) Abschn. 22a Abs. 2 GewStR.

## RECHTSPRECHUNG

### Doppelbesteuerung

#### Spontanauskünfte an die USA auch vor 1990 zulässig

AO 1977 § 30, § 117; DBA-USA 1954/1965 Art. I Abs. 1, Art. X und XVI Abs. 1; DBA-USA 1989 Art. 26 Abs. 1, Art. 32 Abs. 7

1. Sowohl Art. XVI Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1954/1965 als auch Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1989 i. V. m. Nr. 26 des Protokolls DBA-USA 1989 gestatten Auskünfte an die USA ohne deren Verlangen (sog. Spontanauskünfte).

2. Rechtsgrundlage einer Spontanauskunft an die USA, die einen 1981 verwirklichten und für die Bundeseinkommensteuer der USA relevanten Sachverhalt betrifft, ist § 117 Abs. 2 AO 1977 entweder i. V. m. Art. XVI Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1954/1965 und dem Zustimmungsgesetz v. 20. 12. 1965 oder i. V. m. Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1989, Nr. 26 des Protokolls DBA-USA 1989 und dem Zustimmungsgesetz v. 11. 1. 1991.

BFH-Beschl. v. 29. 4. 1992, I B 12/92  
LEXinform-Nr.: 0101680

#### Sachverhalt:

Der Antragsteller (ASt) erbrachte Architektenleistungen in USA für einen amerikanischen Auftraggeber. Das FA stellte den dabei erzielten Gewinn von der deutschen Besteuerung frei. Das BMF teilte dem ASt mit, daß es beabsichtige, die US-Steuerbehörden über den Sachverhalt zu informieren.

Dagegen beantragte der ASt beim FG, dem BMF durch einstweilige Anordnung zu untersagen, über die von ihm in USA erzielten Architektenhonorare eine Spontanauskunft an die US-Steuerbehörden zu erteilen. Der Antrag hatte keinen Erfolg. Auch die beim BFH eingelegte Beschwerde blieb erfolglos.

#### Aus den Gründen:

II. Die Beschwerde war zurückzuweisen. Sie ist nicht begründet. Der Rechtsanspruch, den der Antragsteller durch die begehrte einstweilige Anordnung gem. § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO sichern will, besteht nicht. ...

1. Die Informationen, die der BMF vom FA über die Verhältnisse des ASt erhielt, unterliegen zwar gem. § 30 AO 1977 dem Steuergeheimnis. Der ASt kann daher vom BMF verlangen, daß die beim BMF tätigen Amtsträger (§ 7 AO 1977) und für den öffentlichen Dienst besonders verpflichteten Personen (§ 30 Abs. 3 Nr. 1 AO 1977) dieses Geheimnis wahren (§ 30 Abs. 1 AO 1977; s. Tipke/Kruse, AO/FGO, 14. Aufl., § 30 AO 1977 Tz. 4). Der Umfang dieses Anspruchs ist aber eingeschränkt. Der ASt kann nur verlangen, daß seine Verhältnisse nicht unbefugt offenbart oder verwertet werden. Das ergibt sich aus § 30 Abs. 2 und 4 AO 1977.

2. Die vom BMF beabsichtigte Spontanauskunft ist keine unbefugte Offenbarung der Verhältnisse des ASt, da sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO 1977).

Rechtsgrundlage der beabsichtigten Spontanauskunft ist § 117 Abs. 2 AO 1977 entweder i. V. m. dem Zustimmungsgesetz v. 20. 12. 1965 zum Protokoll v. 17. 9. 1965 zur Änderung des Abkommens v. 22. 7. 1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland